

ENKELE NIEUWIGHEDEN OP HET VLAK VAN PROCEDURE EN INVORDERING

1. Belastingverhoging ook bij laattijdige aangifte

Volgens het huidige artikel 444 WIB 1992 kan de administratie een belastingverhoging van 0 tot 200% opleggen wanneer er geen aangifte werd ingediend of wanneer deze onvolledig of onjuist werd ingediend. De wet spreekt niet van een belastingverhoging wanneer de aangifte laattijdig werd ingediend. Daarentegen stelt artikel 445 WIB 1992 wel dat een administratieve boete van 50,00 tot 1.250,00 EUR als sanctie kan opgelegd worden bij een laattijdige indiening van de aangifte.

Voor de toepassing van de belastingverhoging stelt de fiscus in de praktijk een laattijdige aangifte gelijk met een niet-aangifte, en dit als gevolg van het dwingend karakter van de aangiftetermijnen.

Het Hof van Beroep van Brussel heeft in haar arrest van 19 oktober 2016 geoordeeld dat een duidelijke wettekst niet dient geïnterpreteerd te worden en louter strikt toegepast moet worden. Deze regel impliceert echter niet dat de fiscus geen belastingverhoging bij een laattijdige aangifte kan opleggen. Een laattijdige aangifte is een onregelmatige aangifte en staat dus gelijk met een niet-aangifte.

In het ontwerp van de Programmawet was een wetswijziging van artikel 444 WIB 1992 gepland. Dit wetsartikel zou worden aangevuld met 'laattijdige aangiftes'. In de bijhorende memorie van toelichting is te lezen dat een boete en een belastingverhoging niet samen opgelegd kunnen worden. Evenwel, deze wijziging is niet in de goedgekeurde Programmawet van 25 december 2016 opgenomen. Het valt af te wachten of men het artikel in deze zin nog zal aanpassen.

2. Antigoonrechtspraak : opnieuw bevestiging Hof van Cassatie

De 'Antigoon'-doctrine is een leer die stelt dat bewijs dat op onrechtmatige wijze verkregen is, toch gebruikt mag worden. Deze doctrine is wettelijk verankerd in het strafrecht maar niet in het fiscaal recht. De vraag stelt zich dan ook of de fiscus onrechtmatig verkregen bewijsstukken mag gebruiken bij het vestigen van belastingen.

Het Hof van Cassatie besliste reeds in haar arrest van 22 mei 2015 dat de 'Antigoon'-doctrine ook van toepassing is inzake fiscale zaken. Sinds dit mijlpaalarrest is de discussie inzake het gebruik van onrechtmatig verkregen bewijs op fiscaal gebied in een stroomversnelling gekomen. Het is verleden tijd dat onrechtmatig verkregen bewijsstukken automatisch uitgesloten worden. Voor een uitgebreide toelichting verwijzen we naar het artikel in Fiscale wenken nr. 2016/14.

In haar arrest van 4 november 2016 heeft het Hof van Cassatie deze stelling nog eens bevestigd. Het Hof heeft toen nogmaals herhaald dat onrechtmatig verkregen bewijs in fiscale zaken enkel geweerd kan worden indien:

- de bewijsmiddelen verkregen zijn op een wijze die zozeer indruist tegen hetgeen men van een behoorlijk handelende overheid mag verwachten; of
- het gebruik van het onrechtmatig verkregen bewijs in strijd is met het recht op een eerlijk proces of dit recht in het gedrang brengt.

Door deze herbevestiging heeft de doctrine een stevigere basis gekregen, waarmee we in de praktijk zeker en vast rekening zullen moeten houden. Mogelijks kan de rechtspraak van het Europees Hof van Justitie soelaas brengen voor de belastingplichtige. Het Europees Hof van Justitie heeft recent in een btw-zaak geoordeeld dat onrechtmatig verkregen bewijs door een schending van de Europese grondrechten niet mag worden gebruikt. De gevolgen van dit arrest voor de Belgische praktijk moeten nog worden verduidelijkt.

3. Indiening bezwaar voortaan ook via MyMinfin

De onlinefunctie van de FOD Financiën waar de belastingplichtige onder andere zijn 'fiscaal dossier' kan raadplegen en allerlei formulieren kan downloaden, werd recentelijk vernieuwd. Voortaan kan via 'MyMinFin' online een afbetalingsplan worden aangevraagd, een bezwaarschrift of verzoekschrift worden ingediend en een bewijs van schuld gedownload worden door ondernemingen in het kader van de reglementering inzake overheidsopdrachten.

Dit is een verdere versoepeling voor het indienen van een bezwaarschrift. Voor het indienen van een bezwaar is geen originele handtekening meer vereist. Bijgevolg kan een bezwaarschrift via e-mail of fax worden ingediend. Door de aanpassing van MyMinFin kunnen bezwaarschriften nu ook op deze wijze worden ingediend.

4. Uitbreiding toepassing driejarige aanslagtermijn?

In haar arrest van 2 december 2016 heeft het Hof van Cassatie beslist dat de bijzondere aanslagtermijn van 3 jaar ook van toepassing kan zijn indien de uiteindelijk verschuldigde inkomstenbelasting niet hoger is dan de belasting die uit de gegevens van de aangifte blijkt.

Daar waar de gewone aanslagtermijn verstrijkt op 30 juni van het jaar volgend op het aanslagjaar, is er ook een bijzondere aanslagtermijn van 3 jaar te rekenen vanaf 1 januari van het aanslagjaar. In principe zijn er drie mogelijke situaties voor de toepassing van de bijzondere aanslagtermijn (artikel 354 WIB 1992):

- bij niet-aangifte;
- bij laattijdige overlegging van de aangifte;
- wanneer de verschuldigde belasting hoger is dan de belasting inzake de belastbare inkomsten en de andere gegevens vermeld in de desbetreffende rubrieken van het aangifteformulier conform de vorm- en termijnvereisten.

De derde situatie zorgt echter in de praktijk voor heel wat betwistingen en interpretatieproblemen. De vraag rijst of de Administratie van de bijzondere aanslagtermijn gebruik kan maken indien de uiteindelijk verschuldigde belasting hoger is (door bijvoorbeeld een wetswijziging) dan de belasting op basis van het aangifteformulier maar de belastingplichtige voor de rest niets verweten kan worden. In 2014 heeft het Hof van Cassatie daarop geantwoord dat het voldoende is dat de belasting hoger is en dat de Administratie niet dient aan te tonen dat de aangifte onjuist is.

Het recente arrest van 2 december 2016 behandelde het tegenovergestelde van hetgeen hierboven besproken. De belastingplichtige had in zijn aangifte onroerende interestaftrek vermeld, maar geen onroerende inkomsten opgenomen. In praktijk leverde de onroerende interestaftrek niets op. De aangifte was foutief maar de belasting was niet hoger dan deze die uit de aangifte bleek. In deze situatie wilde de Administratie een nieuwe aanslag vestigen binnen de bijzondere aanslagtermijn. Het Hof van Beroep te Brussel oordeelde dat een onjuiste vermelding

op het aangifteformulier voldoende is om de bijzondere aanslagtermijn van drie jaar te kunnen toepassen.

Het Hof van Cassatie bevestigde het arrest van het Hof van Beroep. Volgens het Hof is het voldoende om de driejarige aanslagtermijn te kunnen toepassen als blijkt dat de belastingplichtige minder belastingen zou moeten betaald hebben als hij het ten onrechte geclaimde belastingvoordeel had kunnen genieten.

Kortom, de bijzondere aanslagtermijn van 3 jaar zal voortaan in meerdere gevallen mogelijk zijn en toegepast kunnen worden. Op basis van deze rechtspraak zou het niet meer vereist zijn dat de belasting daadwerkelijk hoger is dan de belasting die op basis van de aangifte verschuldigd is. Het kan voortaan ook wanneer in de aangifte een fiscaal voordeel wordt ingeroepen dat strijdig is met de wet en er hogere bedragen in de aangifte vermeld worden dan deze waar men wettelijk recht op heeft (bijvoorbeeld begrenzing dienstencheques). Desbetreffende bedragen worden weliswaar wel gecorrigeerd door de computer zodat deze geen effect zullen hebben op de uiteindelijk verschuldigde belasting. Echter, rekening houdend met voormeld arrest van het Hof van Cassatie zou de administratie zich ook in deze situaties op de bijzondere aanslagtermijn kunnen beroepen.

5. Onderzoeks- en aanslagtermijnen bij buitenlandse inlichtingen uitgebreid

De administratie beschikt sinds de Programmawet van 1 juli 2016 over de mogelijkheid om inlichtingen van buitenlandse autoriteiten buiten de driejarige onderzoekstermijn te onderzoeken, zelfs als er geen sprake is van fraude (nieuw artikel 333/2 WIB 1992 en aanpassing artikel 358, § 1, 2° WIB 1992).

Vanaf de ontvangst van de buitenlandse inlichtingen beschikt de administratie over een extra onderzoekstermijn van 24 maanden. De onderzoeksdaden mogen betrekking hebben op de vijf jaren die voorafgaan aan het jaar waarin de buitenlandse inlichtingen aan de Belgische administratie ter kennis zijn gebracht. Deze periode wordt verlengd tot zeven jaar bij fraude.

Ook is de gegevensuitwisseling uitgebreid met andere rechtsgronden. Niet enkel gegevensuitwisseling op grond van dubbelbelastingverdragen, maar ook op basis van EU-richtlijnen, FACTA, CRS, enz. vallen binnen het toepassingsgebied. Het is ook niet langer vereist dat de inlichtingen het resultaat zijn van een onderzoek of controle door de bevoegde buitenlandse autoriteit. Zo vormen ook spontane inlichtingen die niet het resultaat zijn van een onderzoek of controle een rechtsgrond.

In geval van fraude wordt ook de aanslagtermijn uitgebreid tot de niet-aangegeven inkomsten van zeven jaar voor de uitwisseling van de inlichtingen.

6. Ruimere btw-verjaringstermijn

Analoog met de regeling op het vlak van inkomstenbelastingen is ook de verjaringstermijn in het btw-wetboek aangepast. Artikel 81bis Wbtw voorzagt al in een verlengde verjaringstermijn van zeven jaar in het geval dat een inlichting, een onderzoek of een controle aantoont dat de btw kan worden nagevorderd via gegevensuitwisseling op basis van EU-wetgeving of een dubbelbelastingverdrag.

Ook hier zijn de rechtsgronden uitgebreid. Een navordering kan op basis van elke vorm van gegevensuitwisseling waarvoor een rechtsgrond (dubbelbelastingverdrag, andere multilaterale

verdragen) bestaat. Voor de verlengde zevenjarige verjaringstermijn wordt uitdrukkelijk toegelaten dat de verlening van de termijn ook mag gebeuren nadat de gewone termijn is verstreken. De ontvangst van de inlichtingen kan dus zowel vóór als na het verstrijken van de gewone driejarige verjaringstermijn.

7. Gespreide invordering exit tax

De wet van 1 december 2016 houdende fiscale bepalingen werd gepubliceerd in het Belgisch Staatsblad van 8 december 2016 (nieuw artikel 413/1 WIB 1992) en komt tegemoet aan het verzoek van de Europese Commissie tot aanpassing van de Belgische wetgeving. Hiermee heeft België de bepalingen inzake exitheffingen in regel gesteld met de vereisten van het Europese recht op het vlak van vrijheid van vestiging.

Wanneer een belastingplichtige latente meerwaarden op activa overbrengt naar het buitenland in het kader van een internationale herstructurering die buiten de voorwaarden valt van doorschuiving enerzijds, of in het kader van de verplaatsing van de voornaamste inrichting, de maatschappelijke zetel of de zetel van beheer of bestuur van een binnenlandse vennootschap anderzijds, kunnen exitheffingen van toepassing zijn. Wanneer er effectief sprake is van een exit, worden de betreffende activa geacht gerealiseerd te zijn aan marktwaarde. De berekeningsbasis voor de heffing is dan het verschil tussen de boekwaarde en marktwaarde op het moment van de exit. Deze heffing moet door de belastingplichtige volledig en onmiddellijk voldaan worden na de aangifte van desbetreffende meerwaarde.

Het is echter nooit de bedoeling geweest om met de wet van 1 december 2016 houdende fiscale bepalingen iets te wijzigen aan de huidige regels inzake de verschuldigde exitheffingen. Daarentegen werden de regels inzake invordering grondig uitgewerkt. Voor zover de belastingplichtige nog geen gebruikmaakt van andere betalingsmodaliteiten, wordt hem de mogelijkheid geboden om de exitheffing gespreid te betalen over een periode van maximum 5 jaar. Deze spreidingsmogelijkheid is echter slechts mogelijk in welbepaalde gevallen:

- voor natuurlijke personen (rijksinwoners en niet-rijksinwoners): belasting op stopzettingsmeerwaarden naar aanleiding van een inbreng van één of meer bedrijfsafdelingen of takken van werkzaamheid of van de algemeenheid van goederen in een intra-Europese vennootschap in ruil voor aandelen, zonder het behoud van de ingebrachte goederen in een Belgische vaste inrichting;
- voor Belgische vennootschappen: indien zij hun maatschappelijke zetel, voornaamste inrichting of zetel van beheer of bestuur overbrengen naar een andere lidstaat binnen Europa of wanneer zij een grensoverschrijdende belastingneutrale reorganisatie verrichten zonder behoud van de Belgische activa binnen een Belgische vaste inrichting, maar wel binnen een andere lidstaat;
- voor Belgische vaste inrichtingen van buitenlandse vennootschappen: indien zij activa onttrekken aan de Belgische vaste inrichting en deze vervolgens overbrengen naar een andere lidstaat.

Bovenvermelde situaties waarin de spreidingsmogelijkheid kan toegepast worden, zijn echter beperkt tot overbrengingen naar andere lidstaten binnen de EER. Indien een lidstaat tot de EER behoort maar niet tot de Europese Unie, geldt als bijkomende voorwaarde dat er een overeenkomst in voege moet zijn die voorziet in wederzijdse invorderingsbijstand.

Inzake de aangifte wordt een exit verwerkt over het belastbaar tijdperk waarin deze plaatsvindt. Indien een spreiding mogelijk is, zal de verschuldigde belasting volgens de normale methode berekend worden voor het belastbaar tijdperk waarin de exit plaatsvindt. Vervolgens zal het berekende bedrag gedeeltelijk in aanmerking komen voor de spreiding op basis van een bepaald verhoudingsgetal. Dit verhoudingsgetal wordt voor natuurlijke personen vastgesteld op basis van de belastingkost op de exitwaarde tegenover de totale belastingkost. Voor vennootschappen wordt de verhouding tussen de exitwaarde en de totale inkomsten genomen als berekeningsbasis. Uiteindelijk is de resultante van desbetreffende berekeningen het resterend verschuldigd gedeelte waarvoor de spreiding zal mogelijk zijn. Wij nemen aan dat deze berekeningsmethode nog door de Administratie zal verduidelijkt worden.

De belastingplichtige moet uitdrukkelijk kiezen voor deze spreiding van de exitheffing. Binnen de twee maanden na ontvangst van het aanslagbiljet met de exitheffing moet de belastingplichtige zijn keuze uitdrukken. De belastingplichtige moet de som die voor gespreide belasting in aanmerking komt in de vier daaropvolgende jaren in gelijke schijven betalen, telkens op de verjaardatum van de eerste betaling. In deze periode mag op eender welk tijdstip het saldo vroeger worden betaald. De belastingplichtige moet jaarlijks gedurende deze periode een gewaarmerkt formulier indienen bij de bevoegde ontvanger. Het formulier moet bepaalde inlichtingen bevatten die het voor de bevoegde ontvanger mogelijk moet maken om de gespreide exitheffing op te volgen.

De administratie kan ook bij risico van niet-invordering de keuze van gespreide betaling afhankelijk stellen van een zakelijke zekerheid of persoonlijke waarborg. De wet somt ook situaties op waarbij het resterend verschuldigd saldo uiterlijk op de laatste dag van de maand volgend op de genoemde gevallen moet worden betaald. Eén van de aangehaalde situaties is de vervreemding van alle of een deel van de overgebrachte activa. Onmiddellijke betaling is bijvoorbeeld ook vereist bij de ontbinding van de vennootschap.

De maatregel inzake gespreide betalingen, zoals hierboven besproken, zal vanaf aanslagjaar 2017 van toepassing zijn op de verrichtingen gedaan vanaf 8 december 2016.

Julie Vantomme
Els Van Eenhooge